

公認会計士への法的助言秘匿特権(Legal Advice Privilege)の適用拡大の可否

—— プルデンシャル租税事件についてのイギリス最高裁判所の判断を素材として ——

片 山 直 子

はじめに

法的助言秘匿特権 (Legal Advice Privilege: LAP) とは、法的助言の提供を行う弁護士と依頼人との間のすべての通信について、第三者への開示を拒否できるとするものであり、コモン・ローにおいて長年にわたり認められてきた特権である。依頼人と弁護士との間の通信の秘匿を守ることにより、両者間での自由で率直な通信を促し、法に関する適切な助言を得るという依頼人の権利を確保することを目的とする。この法的助言秘匿特権と、訴訟秘匿特権 (Litigation Privilege) の二つを合わせて、法律専門職特権 (Legal Professional Privilege: LPP)¹⁾ という。

イギリスにおいては、この法的助言秘匿特権を、納税者とその税務アドバイザーである公認会計士との間の通信にまで拡大できるかどうかについて争われた事件に関する同国最高裁判所の最近の判断²⁾ が注目を集めている。本件においては、納税義務に関連する書類の提出を求める租税検査官による通知書を受領した法人が、租税回避スキームに関して公認会計士から得ていた法的助言の授受に関連する書類に法的助言秘匿特権が適用されると主張して、当該書類の提出を拒んだ。同最高裁は、上訴人の主張を認めず、公認会計士が提供した法的助言についてまで、法的助言秘匿特権の適用を拡大することはできないとの判断を、裁判官5人対2人の多数で示した。

イギリスの法曹界は、法的助言秘匿特権は、法律専門職のように専門的な資格を有し、厳しく規制されている者と依頼人との間の通信に適用されるべきであり、その適用範囲を拡大するか否かは、広範な諮問を経て、議会で決定されるのが適当である等の理由から、この最高裁の結論を概ね歓迎している。これに対して、公認会計士の団体等からは、公認会計士を弁護士よりも不利な立場に置くもので、反競争的である、との批判が出ている。すなわち、弁護士による法的助言と全く同じ内容のものを、依頼人が公認会計士から得た場合には、当該助言の授受に関連する依頼人と公認会計士の間の通信のすべてが課税庁に対して開示されることにな

1) 法律専門職特権に関しては、宮谷俊胤「イギリスにおける法律専門職特権に関する最近の租税判例」税法学 554 号 (2005 年) 61-87 頁が詳しく、大変参考になる。

2) See *R (on the application of Prudential plc and another) (Appellants) v Special Commissioner of Income Tax and another (Respondents)* [2013] UKSC 1 [hereinafter cited as "[2013] UKSC 1"].

り、納税者が公認会計士に対して依頼をすることについて躊躇するおそれがある、というのである³⁾。

本稿は、イギリスにおける法的助言秘匿特権に関する最近の最高裁による判断の検討をとおして、同国において、伝統的に依頼人と弁護士との間の通信に対してのみ認められてきた同特権の適用を、公認会計士から提供された法的助言に関する通信にまで適用できるか、という問題について分析するものである。

以下では、まず、我が国のような税理士制度が存在しないイギリスにおける税務代理について簡潔に述べる。次に、同国の最高裁の判断を参考にしながら、法的助言秘匿特権の概要と同特権の適用範囲をめぐる近時の展開について検討する。続いて、同国の課税庁である歳入関税庁(HM Revenue & Customs: HMRC)による法的助言秘匿特権についての従来からの取扱いを確認する。さらに、プルデンシャル租税事件について、事実の概要と最高裁の判断を整理した上で、重要論点を検討する。

本稿では、このイギリス最高裁による判断を素材として、法的助言秘匿特権の根拠を確認するとともに、有力な反対意見を検討することをおして、同特権の現代的課題を考察するものである。我が国においても、とりわけ特許侵害や独禁法違反の分野における同特権についての研究の重要性が主張されているところであり⁴⁾、イギリスにおける最新の事案を考察することは、我が国における議論の展開にも資することであろう。

I イギリスにおける税務代理

イギリスにおいては、我が国のような国家資格としての税理士制度はなく、弁護士、公認会計士等が税務を行っているのが実際である⁵⁾。税務代理を行うことができる者は多様であり、例えば、個人開業の会計士、ビジネスアドバイザー、会計事務所のパートナーまたは従業員、税務アドバイザー⁶⁾、税務コンサルタント、銀行において税務アドバイスをを行う職員、税に関するアドバイスを提供する弁護士、税に関する鑑定人等が挙げられる⁷⁾。

これらの者が、依頼人の代理人として、税の問題について、HMRCと交渉するためには、依頼人である個人または企業からの正式な委任が必要である⁸⁾。正式な委任がない場合は、依

3) <http://www.thelawyer.com/blackstones-pannick-fails-to-persuade-supreme-court-to-extend-privilege-to-accountants/1016599.article>.

4) 苗村博子「文書提示命令の範囲の拡大と弁護士依頼者間秘匿特権」<http://www.westlawjapan.com/column/2012/120123/>.

5) 京都税制研究会「申告納税制度導入とイギリス租税制度－税理士によるイギリス訪問記（第1回）」税理43巻4号（2000年）264頁によれば、「1930年以前は社会の税務分野に対する認識は薄く、税務は主に弁護士と公認会計士により取り扱われてきたが、1930年租税研究所の設立と活動開始によって租税に関する社会的認識が高まり、同研究所独自の試験を実施し会員認定資格を付与するに至っている。」

頼人の個人情報または財務情報について、HMRC と議論することはできない⁹⁾。

この正式な委任は簡単に行うことができる。最も容易な方法は、HMRC のオンラインサービスを利用して行うことである。オンラインサービスを利用しない場合は、依頼人が、委任のための書式 64 - 8 等に必要事項を記入して行う¹⁰⁾。

上記の正式な委任がなされた場合、代理人は、HMRC との間で、依頼人の個人情報や財務情報について、書面または電話で話し合うことができる。また、HMRC との間で、依頼人に関する情報を交換することができる。さらに、HMRC は、代理人に対して、依頼人の税にかかわる問題について、手紙、書式、申告用紙を送付することができる¹¹⁾。

委任は、オンラインまたは書面のいずれの方法でなされた場合でも、依頼人の法的義務を、代理人に対して移転させるものではない¹²⁾。

この委任関係は、依頼人が委任を解除したとの通知を HMRC が受けたとき、または、依頼人が死亡したときに、終了したものとされる。依頼人が死亡したときは、その代理人が、改めて HMRC に対して税務代理について申請しなければならない¹³⁾。

II 法的助言秘匿特権

1 概要

法的助言秘匿特権は、コモン・ローにおいて発達してきた原則¹⁴⁾であり、その歴史は 16 世

✓ 6) 池田美保「海外情報 英国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル (17) (2011 年) 199 頁によると、「英国では、日本のように国が認定した国家資格としての税理士・会計士という制度はなく、誰でも税務アドバイザーとして税務・会計業務を行うことができる。そのため、単に納税者の税務アドバイスを行う税務アドバイザーと、税務のほか監査業務も行っている会計士に大別される。税務アドバイザーには、英国勅許税務協会 (The Chartered Institute of Taxation: CIOT) から資格を付与された『勅許税務アドバイザー』がいる。また、会計士には、勅許公認会計士協会 (Association of Chartered Certified Accountants: ACCA) 等から資格を付与された勅許公認会計士 (Chartered Certified Accountant)、勅許会計士 (Chartered Accountant) が存在する。すなわち、同業者団体である会計士協会等の要求する要件を満たして会員になることで勅許会計士・勅許税務アドバイザーとして認められるシステムになっている。」

✓ 7) See HMRC, *CH180200-Dishonest tax agent: who is a tax agent-examples*.

✓ 8) 筆者は、この委任に関する法的根拠の所在について現時点では確認できていない。以下は、HMRC が公開している情報による。

9) <http://www.hmrc.gov.uk/agents/authorisation/setup.htm>.

10) *ibid.*

11) *ibid.*

12) *ibid.*

13) *ibid.*

14) 「弁護士と依頼者の間でなされたコミュニケーションを開示から保護する制度 (弁護士依頼者間の秘匿特権)」は、アメリカにおいては、Attorney-Client Privilege、イギリスにおいては、Legal Advice Privilege といわれる。手賀 寛「弁護士の守秘義務と証言拒絶権 (二)」法学会雑誌 49 巻 2 号 (2009 年) 243 頁。

紀まで遡ることができる¹⁵⁾。法的助言秘匿特権とは、専門家の業務として、(依頼人の私法または公法に基づく権利、債務、義務、救済に関する¹⁶⁾) 法的助言の提供を行う弁護士と依頼人との間のすべての通信について、以下の4つの例外的な場合を除き、第三者に開示することを拒否できるとするものである¹⁷⁾。例外的な場合とは、(i) 依頼人が承認またはその特権を放棄した場合、(ii) 法がその特権を無効にできる旨規定している場合、(iii) 当該書類が不正目的のため、または不正目的に関連して作成された場合、(iv) いくつかの例外事項の1つに該当する場合(例えば、遺言検認事件において、遺書の有効性が争われている場合)をいう¹⁸⁾。この法的助言秘匿特権と、訴訟秘匿特権の二つを合わせて、法律専門職特権 (Legal Professional Privilege) という¹⁹⁾。

法的助言秘匿特権の目的は、弁護士と依頼人との間の完全で率直な通信を確保することによって、法の遵守と司法におけるより広範な公共の利益を促進することにある²⁰⁾。また、法的助言秘匿特権は、法律専門職に就いている者の特権ではなく、依頼人の利益のためにのみ存在する²¹⁾。

Hoffman 裁判官は、法律専門職特権 (LPP) についてであるが、「LPP は、コモン・ローにおいて長きにわたり確立された基本的人権である。法に関する専門的な助言を得るという人権の必要なコロラリーである。依頼人がすべての事実を、それらの事実が後に公開され依頼人の不利益になるよう使用されるというおそれなく、アドバイザーに対して提示することができなけ

15) See 2013 UKSC 1 at para. 23.

16) Id. at para. 19. *Three Rivers (No 6)*, [2005] 1 AC 610 at para. 38 において Scott 卿がこのように述べている。

17) See [2013] UKSC 1 at para. 17 and 19. ニール・アンドリュース著、溜箭将之・山崎昇訳『イギリス民事手続法制』(法律文化社、2012年) 87頁によると、法的助言秘匿特権 (legal advice privilege) は、「(1) 裁判所による裁量権行使によって適用を排除できず、(2) 秘匿特権保持者(または権限を与えられた代理人)により放棄されない限り、秘密の協議そのものや協議が行われた文脈以外でも認められることから、絶対的保護として機能する。」

18) Id. at para. 17.

19) See [2013] UKSC 1 at para. 18. 手賀 寛「弁護士の守秘義務と証言拒絶権(三・完)」法学会雑誌 50 巻 2 号 (2010 年) 229 頁によると、Legal Advice Privilege は、「判例法上承認されている。また、この Legal Advice Privilege は、訴訟準備のためになされたコミュニケーションについての秘匿特権 (Litigation Privilege) とあわせて Legal Professional Privilege を構成すると捉えられて」いる。

法的助言秘匿特権と訴訟秘匿特権との関係については、アンドリュース・前掲注 (17) 95 頁によると、「法的助言秘匿特権は、弁護士と依頼人の協議に適用され、助言が訴訟に関するものか否かを問わない。訴訟秘匿特権は、弁護士・依頼人関係の外での秘密の相談や調査に関するものである。この2つの秘匿特権の間に重複はないと考えるのがより適切な見解であろう。やりとりや文書は、いずれか一方の秘匿特権の対象となると分析すべきで、両方の秘匿特権の対象になると考えるべきではない。」

20) 米国最高裁の判旨がイギリスの *Three Rivers (No6)* 判決のパラグラフ 31 で引用されている。See [2013] UKSC 1 at para. 21. アンドリュース・前掲注 (17) 88 頁および手賀・前掲注 (19) 233 頁も参照。

21) See [2013] UKSC 1 at para. 22. 手賀・前掲注 (19) 230 頁によると、「弁護士依頼者間でなされたコミュニケーションについて、それが係属中の訴訟または予期される訴訟に関するものでなくても、そのコミュニケーションを秘匿特権により強制的な開示から保護するものであり、依頼人の権利として認められる。」

れば、そのような助言を効果的に得ることはできない²²⁾。」と述べる。すなわち、依頼人とその法的アドバイザーとの間で伝達される情報について秘密性が保たれないとすると、依頼人はアドバイザーに対して完全に率直に話をしないであろうし、結果として不正確な助言を得ることになりうる、そして不正確な助言は依頼人その他の者にも悪影響を及ぼすことになる²³⁾。

税法の分野においても、納税者の納税義務にかかわるすべての書類を課税庁に対して開示すること、さらに、これらの書類を税務争訟において租税審判所および裁判所に対して開示することは、納税者の納税義務を適正に判断するのに資することになり、公平で妥当な結果に達することができる。しかし、納税義務者に対する関連書類の開示要請は、それらの書類が法的助言秘匿特権の対象となっている場合は、制限される²⁴⁾。同特権が適用される場合は、納税義務者は当該書類を HMRC に対して開示する必要はない。このように法的助言秘匿特権が行使されると、HMRC、租税審判所および裁判所は関連書類を入手することができなくなるため、同特権の限界は明確でなければならない、と考えられている²⁵⁾。

2 同特権の適用範囲をめぐる展開

法的助言秘匿特権が生まれてから現在にいたるまで、判例法 (case law) は、同特権が、法的助言の提供を行う弁護士と依頼人との間の通信に適用されるものとしてきた。弁護士とは、法廷弁護士、事務弁護士、アターニーのことを指し、この原則の初期の段階では、遺言、設立趣意書 (charters) その他の法律文書を作成する公証人 (scriveners) の助言も含まれるとされていた。初期のほとんどの事案において、弁護士は、聖職者や医師などといったその助言が全く法的ではない専門家と対比されてきた。現代にいたるまで、弁護士が、訓練された専門的な法的助言の唯一の源であるという考え方が正しいとされてきた。

本件以前に、イギリスにおいて、弁護士と他の法的アドバイザーによる法的助言の取扱いの違いについて直接的に扱った事案は、Wilden Pump Engineering Co v Fufeld [1985] FSR 159 であった。この事案においては、弁理士は弁護士ではなく、弁理士の助言に法的助言秘匿特権は適用されないとされた²⁶⁾。

会計士に対して、税に関する法的助言を定期的に求めることが一般的になったのは 1960 年代になってからである²⁷⁾。現代は、会計士が税法に関する助言について専門性を有しており、税に関する助言を行い、課税庁との紛争において納税者を代理しているのは弁護士事務所

22) See *Special Commissioner and Another, Ex P Morgan Grenfell & Co Ltd, R v.* [2002] UKHL 21 at para. 7.

23) See *Greg Gordon, R. (on the application of Prudential Plc) v Special Commissioner of Income Tax: qualified legal professionals in a privileged position*, B.T.R. 2011, 1 at page 73.

24) <http://hsf-litigationnotes.com/2013/01/23/uk-supreme-court-refuses-to-extend-privilege-to-accountants/>.

25) *ibid.*

26) See [2013] UKSC 1 at para. 121.

27) *Id.* at para. 121.

はなくむしろ会計士事務所となっている²⁸⁾。イギリスの公認会計士協会 (Institute of Chartered Accountants for England and Wales : ICAEW) も、税務に関する助言の大多数は、公認会計士によって提供されていると主張している。とすると、依頼人の多くは、アドバイザーを選択する時点では、アドバイザーの助言が法的助言秘匿特権の対象となるかどうかについては、それほど留意しているわけではないようである²⁹⁾。このような状況のなか、後述のブルデンシャル租税事件に関し、イギリス最高裁がどのように判断するかについて注目が集まっていた。

Ⅲ 法的助言秘匿特権についての HMRC の従来からの取扱い

1 租税紛争解決の枠組みにおける法的助言秘匿特権の位置付け

HMRC は、租税紛争解決の枠組みである「争訟および紛争解決に関する戦略 (Litigation³⁰⁾ and Settlement Strategy. 以下 LSS とする)³¹⁾」を作成しており、そのなかで、法的助言秘匿特権に関してパラグラフ 13 で、HMRC の立場について、概ね以下のように記している。

「HMRC は納税者とともに、関連する事実と法の理解に努め、HMRC の主張の是非について共有と検証を行い、納税者の主張を完全に理解し、その是非を検証した後、当該事案について熟慮された見解に達することとする。

HMRC は常に、それぞれの主張が完全に共有されることを確保するよう努める。しかしこのために通常は、弁護士またはその他の者の法的意見についての写しの交換を必要とするものではない。HMRC は通常、秘密の法的助言 (confidential legal advice) に関する法律専門職特権 (LPP) が放棄されるとは考えていない³²⁾。」

上記の LSS における記述から、HMRC が基本的に法的助言秘匿特権を尊重する立場に立っていることがわかる。その上で、HMRC は LSS についての職員のための実践的な指針³³⁾のなかで、法的助言秘匿特権 (LAP) を含む法律専門職特権 (LPP) に関する上記 LSS のパラグラフ 13 について、以下のような指針を置いている³⁴⁾。

28) See *Prudential Plc & Anor, R (on the application of) v Special Commissioner of Income Tax & Anor* [2009] EWHC 2494 (Admin) (14 October 2009) [hereinafter cited as "[2009] EWHC 2494 (Admin)"] at para.64.

29) <http://hsf-litigationnotes.com/2013/01/23/uk-supreme-court-refuses-to-extend-privilege-to-accountants/>.

30) この litigation という言葉の意味の中には、裁判所への訴訟提起のみならず審判所への審査請求をも含む。但し、HMRC への異議申立ては含まれない。See HMRC Dispute Resolution Unit, *Resolving Tax Disputes: Commentary on the Litigation and Settlement Strategy* (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/lss-guidance-final.pdf>) at page 9.

31) 2011 年の LSS は、2007 年に発行された LSS 指針 (guidance) を更新するものであると記載されていることから、2011 年の LSS も基本的には HMRC がその職員に宛てた指針に該当すると考えられる。See HMRC, *Litigation and Settlement Strategy* at para. 2.

32) *Id.* at para. 13.

33) See *supra* note 30.

「法律専門職特権 (LPP) とは、法的アドバイザーとその依頼人との間で、法的助言 (口頭と書面の両方) を受けることを目的になされた通信と、法的手続において使用する証拠を収集することを主たる目的として作成された書面を守るためのものである。LPP を維持するためには、情報は秘密 (confidential) でなければならず、第三者に開示されてはならない。

両当事者がお互いの議論を完全に検証するためには、関連する技術的な分析を共有する必要があるが、そのなかには、法的助言に基づくものもありうる。

HMRC がその弁護士等から得た法的助言の写しを納税者と直接に共有する必要性が生じることはおそくない。同様に、納税者が入手した法的助言の写しの閲覧を HMRC が必要とすることもおそくないであろう。但し、一部の納税者が法律専門職特権 (LPP) を放棄して、HMRC に対して自らが得た法的助言の写しを提出することはありうる。しかし、納税者が法律文書について LPP を放棄しない場合でも、それを非協力的な態度の表れであると解釈してはならない。

納税者が HMRC に対してそのような書類を提出したかどうかにかかわらず、HMRC は通常、HMRC が入手した秘密の法的助言に関して、法律専門職特権 (LPP) を放棄することはない³⁵⁾。

HMRC の典型的なアプローチは、法律専門職特権 (LPP) が適用される書類の写しを納税者に提供するのではなく、主要な主張と技術的な分析に関して別個の要約を納税者に提供することである。もしその要約において法的助言への言及をする場合は、以下の文章を必ず含めなければならない。

『この分析は法的助言により確認され、without prejudice³⁶⁾ の原則に基づき提供されている。誤解を避けるために述べておくと、これを貴殿に提供することによって、HMRC がこの要約を作成するにあたって使用または参照した特定の法的助言または書類に関して、HMRC が法律専門職特権 (LPP) を放棄しているわけではない。』

HMRC は、職員が上記のような要約を納税者に提供する前に、関連する技術的な専門家と事務弁護士事務所による再検討と承認を得る必要がある、としている。

このように、HMRC は従来から、納税者の法律専門職特権 (LPP) を尊重しており、基本的には、納税者が得た法的助言の写しの提供を求めることはしていない。また、HMRC が要約

✓ 34) *Id.* at page 28.

35) 課税庁がその弁護士から得た法的助言についても、法律専門職特権が及ぶようである。

36) 宇野伸太郎弁護士によると、「“Without Prejudice” との表示は、和解交渉が決裂して、訴訟や仲裁などの手続に至ったとしても、交渉中に交わされたレターを証拠として用いることはできないという効果、すなわち、“Without Prejudice Privilege” (以下『Without Prejudice 秘匿特権』又は『秘匿特権』という) の保護を得ることを意図している。そのような秘匿特権があるため、当事者は、和解を進展させるために、(後に起こり得る訴訟・仲裁への影響を気にせずに) 不利な事実を認めたり、強硬な主張を控えたりなどの譲歩を見せることができる。」とのことである。<http://astand.asahi.com/magazine/judiciary/outlook/2012123100004.html>.

等の形式により納税者に対して情報提供する場合でも、そのことがHMRCによる法律専門職特権(LPP)の放棄とみなされるべきではないという文章を含めなければならない、としている。

2 マニュアル

HMRCは、法律専門職特権(LPP)の及ぶ書類等についての取扱いについて、職員のためのマニュアルを定めている。HMRCの法的助言秘匿特権を含む法律専門職特権の取扱いの実際を分析する上で有益であると考えられることから、関連する部分について検討する。

(1) LPPに関するマニュアル³⁷⁾

医療記録のように、法的な特権の及ぶ書類は、1998年データ保護法(Data Protection Act 1998)および1998年人権法8条(Article 8 Human Rights Act 1998)により、特別な保護を受ける。したがって、法的な特権で保護される書類のプライバシーを保護するという点について強い推定が働く。そして、それらの書類が、1970年租税管理法19A条(TMA70/S19A)または1998年財政法付表18パラグラフ27(FA98/Sch18/Para 27)に基づいて、「合理的に要請」されているかどうかを考えると、同様の配慮がなされるべきである、としている。

法律専門職にある者が、通知書に従わない理由として、依頼人の特権を主張した場合について、Morgan Grenfell事件についての裁判所の判断(R v Special Commissioners and another ex parte Morgan Grenfell & Co Ltd)がHMRCのアプローチについて参考になるとしている。同事件は、1970年租税管理法20条(2)(TMA70/S20(2))に基づいて出された通知書と法律専門職特権(LPP)について検討するものである。

このマニュアルによる指針は、法律専門職の依頼人の特権の保護についてのみ適用される。HMRCは、法律専門職にある者が個人的に法律専門職特権(LPP)を付与されている書類については入手することはできない、としている。担当官は、法律専門職特権(LPP)の及ぶ書類に含まれる情報を他の目的で使用することはできない。

(2) 調査権限に関する制約についてのマニュアル³⁸⁾

HMRCの調査権限に関してもマニュアルで制約について説明されている。それによると、HMRCは、特権を付与された情報の提供、または、書類のうち特権の及ぶ部分について提出を要求することはできない、とされている。

法的手続(legal proceeding)において、法律専門職特権(LPP)またはスコットランドにおける通信の秘密(Scotland confidentiality of communications)の請求が維持される場合には、当該情報には特権が付与される。法的助言の授受の目的のための弁護士と依頼人間の秘密の通信

37) See HMRC, EM10044 - Information Powers: Professionals: Legal Professional Privilege (LPP).

38) See HMRC, CH22240 - Information & Inspection Powers: Conditions and safeguards: Restrictions: Legal professional privilege.

を含む書類、および実際の訴訟のためまたは訴訟を念頭において作成された書類に、特権が適用される。

HMRC が、特権の付与される資料を含む可能性のある書類または情報の提出を求める場合 (例えば、X という取引に関連するすべての書類を求める場合、納税者が取引について弁護士に相談していたならば、その書類の中には特権が付与される資料が含まれる可能性がある)、通知書または非公式の要請には、それぞれ所定の文言を含める必要がある、とされている。

書類には、特権の及ぶ情報とそうでないものが含まれる。納税者が、特権が及ぶ書類の提出を望まない場合、特権で保護されていない部分について写しを取ることはできる。特権の及ぶ部分は、この調査において、覆い隠すことができる。

法律専門職特権 (LPP) が主張された場合 (または法律専門職特権にかかわるその他の事柄が生じた場合)、HMRC の職員は、さらなる行動をするに先立って、この特権について担当する部門 (Central Policy, Tax Administration Advice) まで報告することが求められる。

なお、HMRC には、情報が特権の範疇に入るかどうかを判断する正式な手続きが存在する。

(3) 書類または情報を要請する際の文面³⁹⁾

HMRC が、特権を含む可能性のある書類または情報の提出を要請する場合、その要請には、以下の文章を含めなければならないとされている。

「私は、貴殿が成功裡に法律専門職特権を主張できる書類または情報に対して、その提出を求めることはできない。しかし、貴殿は特権の放棄を選択することができる。それらの書類または情報を提出していただければ、税負担の確認の進展に寄与するが、その場合は、それら情報または書類を内密にしておくという権利を放棄することになる。

法律専門職特権は、法の複雑な分野であり、限定された状況においてのみ適切に適用される。HMRC は、法律専門職特権の主張に対して、保留されている書類または情報が、特権が適用される範疇に適正に入るとはいえないという立場で、反対を主張したい。もし貴殿が、法律専門職特権が適用されると考えて、書類または情報を提出しないと判断されるのなら、その旨連絡されたい。」

HMRC の担当官が、特権が適用されるとの納税者の主張を認める前に、助言が必要な場合は、HMRC 内の法律専門職特権についての専門部門 (Central Policy, Tax Administration Advice) にまで連絡することになっている。

39) See HMRC, CH22250 - Information & Inspection Powers: Conditions and safeguards: Restrictions: Legal professional privilege: Wording of requests.

Ⅳ プルデンシャル租税事件の検討

1 事実の概要

国際的に展開する会計事務所であるプライスウォーターハウスクーパーズ(PricewaterhouseCoopers. 以下、PwCとする)は、2004年、ある租税回避スキームの商品化を考案した。2004年財政法パート7(Part 7 of the Finance Act 2004)で必要とされる諸条件に従い、PwCは、当時の内国歳入庁(Inland Revenue. 一年後には組織変更により歳入関税庁(HMRC)となった⁴⁰⁾)のコミッショナー(Commissioners)に対して当該スキームを開示した。これとほぼ同時期に、プルデンシャル・グループ(以下、プルデンシャルとする)は、一定の海外のグループ企業に関する助言を、PwCに求めた。これに対して、PwCは、同スキームを、プルデンシャルの利益のために、適合させることは可能である旨確認した。その後、プルデンシャルは、同スキームを実施した。その実施には、一連の取引が含まれる⁴¹⁾。本件においては、当該スキームと取引の詳細は、特に問題視されていない⁴²⁾。

プルデンシャルを担当する租税検査官(inspector)は、一連の取引の詳細について調査することが必要であると考え、1970年租税管理法(Taxes management Act 1970)20B(1)に基づいて、プルデンシャルに対して、通知を出し、一連の取引に関して特定の書類を用意する機会を与えた。同検査官は、この機会付与を、同法20(1)および(3)に基づく通知に先立って行った。プルデンシャルは、同検査官が要請した多くの書類を開示したが、一定の書類については、プルデンシャルが、法的助言秘匿特権(legal advice privilege)を主張できることを理由に、開示を拒否した⁴³⁾。

同検査官は、開示された書類を検討した結果、疑問が生じたと考え、同法29(7)に基づいて、プルデンシャルが非開示とした書類についても開示することを要求することについて、特別審判官(Special Commissioners)の同意を求めた⁴⁴⁾。特別審判官の同意を得て、2007年11月16日、租税検査官は、同法20(1)および(3)の規定により、プルデンシャルに対して、通知書を送達し、非開示としている書類を開示するよう要求した⁴⁵⁾。

40) HMRC 発足の経緯については、鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」国立国会図書館調査及び立法考査局レファレンス 57 巻 7 号 63-86 頁(2007 年)を参照。「HMRC は、2005 年 4 月、主に関税・付加価値税・個別間接税を徴収する関税庁と、主に所得税・法人税等の直接税を徴収する歳入庁が統合して、発足した」機関である(同 70 頁)。

41) See [2013] UKSC 1 at para. 10.

42) *Id.* at para. 11.

43) *Id.* at para. 12.

44) 宮谷・前掲注(1) 62 頁によると、「租税検査官は、1970 年租税管理法……第 20 条第(7)項の規定により、当該文書の提出を要求する通知書を納税者に送達するに先立ち、通知書の送達についてわが国には存しない、ほぼ準司法機関と位置づけることができる一般審判官又は特別審判官の同意を得なければならないことになっている。」

プルデンシャルは、通知書の無効を主張し、司法審査 (judicial review) を求めた。その根拠は、検査官が開示を求めている書類は、一連の取引をめぐってプルデンシャルと PwC との間で交わされた法的助言の授受に関するものであり、Morgan Grenfell 事件に関する貴族院の判断⁴⁶⁾に従い、これらの書類には法的助言秘匿特権が適用される、したがって、同法 20 条が要求する開示の対象から外れる、というものである⁴⁷⁾。

本件は、第一審⁴⁸⁾および控訴審⁴⁹⁾において棄却された。両裁判所は、控訴審である控訴院 (Court of Appeal) の先例 (Wilden Pump Engineering Co v Fufeld [1985] FSR 159) に従い、法的助言秘匿特権が適用される法的助言は法律専門職にある者からのものに限定されるとした。当該助言が法律専門職の者から提供された場合であれば、法的助言秘匿特権が適用され、開示の対象から外れるが、本件のように資格を有するが法律家でない専門家から提供された場合は、たとえその助言の内容が法律専門職の者から提供されたものと同一であったとしても、法的助言秘匿特権は適用されない、というものである⁵⁰⁾。控訴院は、法的助言秘匿特権の適用をプルデンシャルが求めるように拡大することは、裁判所ではなく議会が行うべきである、と述べた。

そして、プルデンシャルは、最高裁判所に上訴した⁵¹⁾。

2 争 点

法的助言秘匿特権は、依頼人と専門家としての立場で業務にあたる弁護士との間で交わされた、法的助言の提供に関するすべての通信について適用される。本件においては、納税義務に関連して書類の提出を求める租税検査官による通知書を受領した法人が、租税回避スキームに関する法的助言を公認会計士から得ていた場合、当該書類に法的助言秘匿特権が適用されると主張して、当該書類の提出を拒むことができるか否かが問題となった。すなわち、法的助言秘匿特権の適用を、法律専門職ではない専門家が提供した法的助言にまで拡大することの可否、そして、拡大することが可能であるとした場合の、同特権の適用範囲が問題となった⁵²⁾。本件では、もし同内容の助言が法律専門職の者から依頼人に提供されていたならば、法的助言秘匿特権が適用される状況であった⁵³⁾。

✓ 45) See 2013 UKSC 1 at para.13.

46) *R (on the application of Morgan Grenfell & Co Ltd) v Special Commissioner of Income Tax* の分析については、宮谷・前掲注 (1) が詳しく、大変参考になる。

47) See [2013] UKSC 1 at para. 14.

48) See [2009] EWHC 2494 (Admin).

49) See [2010] EWCA Civ 1094.

50) See [2013] UKSC 1 at para.15.

51) *Id.* at para. 16.

52) See The Supreme Court of the United Kingdom, *Press Summary* (23 January 2013), *R (on the application of Prudential plc and another) (Appellants) v Special Commissioner of Income Tax and another (Respondents)* [2013] UKSC 1 On appeal from [2010] EWCA Civ 1094.

3 当事者の主張

(1) 納税者側の主張

プルデンシャルの訴訟代理人は、王室顧問弁護士（QC）である Pannick 卿が務めた。英国公認会計士協会（ICAEW）も訴訟参加し、プルデンシャルを支援した。納税者側の主張は、法的助言秘匿特権（LAP）を本件のような通信に対して適用すべきである、というものであった。この主張は、同特権は、コモン・ロー上の権利であり、その権利を基礎づけ、正当化する原理に合致するように適用され、必要な場合には拡大されるべきであるとの判断に基づいている⁵⁴⁾。

とくに、法的助言秘匿特権が法の支配から正当化されていること、そして、同特権は、（例えば、納税義務について）法的助言の提供を受ける依頼人の利益のために存在するのだから、同特権の適用を、助言者が資格を有する会計士の場合には認めず、法律専門職の者の場合に限る理由はない。このことは、課税問題に関する法的助言の大部分は、現在、弁護士よりもむしろ会計士によって提供されているという実情にかんがみると、妥当である⁵⁵⁾。

(2) 課税庁（HMRC）側の主張

課税庁側の代理人は、王室顧問弁護士の Eadie 氏が務め、Law Society, Bar Council および英国国際知的財産保護協会（AIPPI UK）が訴訟参加し、HMRC を支援した。課税庁側の主張は、法的助言秘匿特権は、弁護士からの助言に限定されると世界的にも考えられている、また、以下の理由から、裁判所は、納税義務に関する助言に関して、同特権の適用を会計士にまで拡大すべきではない、というものである⁵⁶⁾。これらの理由とは、(i) 法的助言秘匿特権の適用対象を拡大すれば、微妙な政策判断が必要となり、予測不能で幅広い公共および法廷における影響を招来するであろう、したがって、この問題は、議会に任せるのが最良である、(ii) 議会は、法的助言秘匿特権が弁護士による助言に制限されるとの考えに基づいて法を制定し、さらに考慮した上で、法的助言秘匿特権を税のアドバイザーにまで拡大することを否定したのである。また現代において、法的助言秘匿特権を弁護士による助言に制限することについて、しっかりとした原理に基づく理由があると主張した⁵⁷⁾。

4 最高裁の判断

最高裁は7名の裁判官（Lord Neuberger 首席裁判官, Lord Hope 次席裁判官, Lord Walker 裁判官, Lord Mance 裁判官, Lord Clarke 裁判官, Lord Sumption 裁判官, Lord Reed 裁判官）で構成された。

✓ 53) See 2013 UKSC 1 at para. 24.

54) *Id.* at para. 25.

55) *Id.* at para. 26.

56) *Id.* at para. 27.

57) *Id.* at para. 28.

最高裁は、法的助言秘匿特権の適用は、納税義務に関する公認会計士による法的助言にまで拡大されない、と判示し、裁判官 5 人対 2 人で、現行の立場を維持した。Lord Sumption と Lord Clarke の二人の裁判官が、反対意見を示し、同特権の適用範囲の拡大を支持した。

(1) 多数意見

Lord Neuberger 首席裁判官は、この上訴を認めるべきであるとの主張は、少なくとも原則としては、強いものであることについては疑いない⁵⁸⁾、としながらも、たとえ当該専門家が、法的助言を提供する資格を有していたとしても、法的助言秘匿特権の適用範囲を弁護士以外の専門家により提供された助言にかかわる通信にまで拡大すべきではない⁵⁹⁾とした。

同裁判長は、その理由として以下の三つを挙げ、プルデンシャルが要求していることは、司法ではなくむしろ議会が扱うべき問題である、と述べた。「第一に、プルデンシャルの主張を認めた場合の顛末については評価が難しく、現在明確でよく理解されている原則を、不確実性を伴う不明確な原則にしてしまうのではないか。第二に、資格を有する弁護士以外の専門家により、法的助言が提供された場合にまで、法的助言秘匿特権の適用を拡大すべきかどうかという問題は、議会に任されるべき政策問題を提起する。第三に、議会は法的助言秘匿特権に関連する法を制定しており、それによると、少なくとも、プルデンシャルが主張するように、裁判所が法的助言秘匿特権に関する法を拡大するのは不適切と考えられる⁶⁰⁾。」

① 不確実性 (第一の理由)

反対意見を述べている Lord Sumption 裁判官が提案した変更は、概念的には明確で原則に基づいている。しかし、法的助言の提供が通常の業務に含まれる専門家による法的助言にまで、法的助言秘匿特権が適用されるべきだという提案を詳細に検討すると、それは不適切であり、我々がそれを採用することはできない。なぜなら、そのようなことをすれば、法の繊細な領域において、不確実な受け入れ不可能なリスクが生じるとともに明確性が喪失してしまうからである⁶¹⁾。

たとえば、都市計画者、エンジニア、年金アドバイザーといった職業が、ここでいうところの専門家に該当するかが明確ではない。これらの職業は訓練と資格を必要とし、それぞれの協会があり、規則と懲戒手続がある。さらに、たとえば、保険数理士 (actuaries)、監査人、建築家、測量士は、教育および経験の結果、法の専門知識を相当程度有している⁶²⁾。

さらに、裁判所がどのようにして、ある職業の通常の業務に法的助言の提供が含まれると判

58) *Id.* at para. 39.

59) *Id.* at para. 51.

60) *Id.* at para. 52.

61) *Id.* at para. 54.

62) *Id.* at para. 55.

断するのか明確ではない。たとえば、測量士、建築士、会計士は、通常の業務において法的助言を提供しないかもしれないが、なかにはそれを行う者も存在する⁶³⁾。

法律専門職以外の職業の者が法的助言を提供しても、それが助言のすべてではない。そのような場合、どの書類に特権が及ぶのかという難問が生じる。また、法的助言が補助的なものにすぎない場合にも特権が適用されるのか、補助的かどうかをどのように判断するのか、特権が主張される場合に、法的な助言と法的ではない助言が両方含まれている場合には、書類をどのように扱えばよいのかについて困難が伴う⁶⁴⁾。

② 議会に任せるのが最良な政策問題（第二の理由）

今回の上訴は、おそらく裁判所が踏み込むのを躊躇する政策問題を生じさせる。裁判所は、法的助言秘匿特権を、現在認められている境界を越えて拡大するのではなく、法的助言秘匿特権のありかたについては、むしろ議会に任せるべきである⁶⁵⁾。

プルデンシャルの主張により、相当幅広い公共政策に関する問題が提示されるかもしれない。一般に理解されている法的助言秘匿特権の限界を拡大することは、重要な影響をもたらす。最も控えめにいっても、立法過程で検討されるべき重大な結果を招く。立法過程においては、調査と協議に関して広範な権限があり、民主的な説明責任が存在する⁶⁶⁾。

今回上訴人が求めているような法的助言秘匿特権の拡大は、過去にも、いくつかの委員会により議論され提案されている。しかし、議会は明らかに、税に関する助言を提供する会計士にまで、法的助言秘匿特権を拡大しないという立場を選択している⁶⁷⁾。

もちろん、法の支配、公平性、実際の観点から、コモン・ローを一般的に理解されている立場から動かすべきであるという、差し迫った必要性があると、裁判所が納得した場合は、問題を克服することができる。たしかに、法的助言秘匿特権について現在理解されている制限について一定の懸念があることについての証拠は存在するが、その制限を変更すべきであるという差し迫った必要性を確立する証拠は全くない⁶⁸⁾。

③ 議会は関連するものについては法律を制定しているが、法的助言秘匿特権の拡大については、制定を拒否している（第三の理由）

議会は何度か、この分野において関連するものについては法律を制定している。議会は三度、法的助言秘匿特権（LAP）を拡大するのが適切であると考え、同特権の適用が法律専門職によ

63) *Id.* at para. 57.

64) *Id.* at para. 59.

65) *Id.* at para. 61.

66) *Id.* at para. 62.

67) *Id.* at para. 66.

68) *Id.* at para. 67.

る助言に限られるという前提に立って、拡大している (section 280 of the Copyright, Designs and Patents Act 1988, section 87 of the Trade Mark Act 1994, section 33 of the Administration of Justice Act 1985)⁶⁹⁾。もし法的助言秘匿特権の幅が、ブルデンシャルが主張するとおりであれば、これらの規定は不要ということになる⁷⁰⁾。

議会はまた、今回の訴えに関連する分野において、法的助言秘匿特権が弁護士による助言にのみ適用されるとの前提で、法の規定を制定している (section 20B of TMA と paragraphs 23 to 26 of Part 4 of Schedule 36 to the 2008 Act)⁷¹⁾。

(2) 反対意見

① Lord Sumption 裁判官の反対意見

最高裁のなかで、法的助言秘匿特権が公認会計士にまで適用されるべきである、との反対意見を最も強く述べたのは Sumption 裁判官である。同裁判官は以下のように述べた。

「法律専門職特権 (LPP) は、依頼人と法的アドバイザーとの間のいかなる通信にも、以下の場合には、適用されると考える。(i) その通信が、アドバイザーが法的助言を提供し、または依頼人が法的助言を受けることを可能ならしめることを目的とするとき、(ii) 専門的な関係におけるものであるとき、(iii) 当該問題について、専門的な法的助言を提供することが通常の業務の一部となっている職業に就いているアドバイザーの職務の実践においてなされたものであるとき。この特権は、依頼人の実質的な権利であり、その恩恵が受けられるかどうかは、依頼人が求める助言の特徴と、その助言が提供された状況による。助言が専門的な文脈で提供されたものであれば、アドバイザーの地位は関係ない。したがって、裁判所に提示された争いのない証拠に基づき、法廷弁護士または事務弁護士が提供した助言に同特権が適用されるのと同じ状況であれば、公認会計士による税法に関する助言にも、同特権が及ぶ。それらの者は同じ機能を果たしており、同じ法的な条件が付随する⁷²⁾。」

Sumption 裁判官は、以下のようにも述べている。

「法的助言秘匿特権が、(i) 依頼人の特権であること、(ii) 絶対的な秘密 (absolute confidence) に基づく法的助言へのアクセスを促進することにおける公共の利益を前提とすること、(iii) アドバイザーの地位によるものではない、ということが了承されれば、弁護士の

69) 手賀・前掲注(19) 230 頁によると、特権の「適用範囲は拡大傾向にあり、本来的な意味での法律家(パリスタ、ソリシタ、外国の弁護士等)のみならず、依頼者との関係で法律家と同等な助言機能を果たすその他の専門職とのコミュニケーションも、Legal Advice Privilege により保護される。例えば、弁理士 (Patent Agent, Trade Mark Agent)、認定不動産取引士 (Licensed Conveyancer)、権限を与えられた調停人 ('Authorized' Advocate) 等とのコミュニケーションが保護の対象とされる。しかし、銀行員、僧侶、精神科医、心理カウンセラー等の中で機密性あるコミュニケーションがなされても、Legal Advice Privilege の保護対象とはならない。」

70) See [2013] UKSC 1 at para. 68.

71) *Id.* at para. 69.

72) *Id.* at para. 114.

助言と会計士の助言とを区別することについて原理に基づいた理由はないということなる。」「同特権は、専門的な法的アドバイザーに相談するという依頼人の権利を支援して付与され、特定の専門家団体のメンバーに相談する権利を支援するものではない⁷³⁾。』

② Lord Clarke 裁判官の反対意見

Lord Clarke 裁判官は、上訴人の主張が認められるべきであるとする Lord Sumption 裁判官の意見に同意した。Lord Clarke 裁判官は、合理的に実現可能なできるかぎり早い時期に、この問題が全体的に議会で検討されることを期待する⁷⁴⁾、と述べた。

5 分 析

(1) 競争の阻害

法律専門職特権の分野において最も重要なものは確実性であるとの立場から、本件を棄却した控訴院による判断への批判が、最高裁の判断にも妥当する。すなわち、最高裁は、助言の機能よりも、助言の提供者の地位に不当で変則的な重要性を置いている、その結果、税に関する助言を求める依頼者にとっては、資格を有し、適正に規制されている職業に就いている者よりも、法律専門職にある者に助言を求める方がより魅力的となる。このことは競争を阻害するおそれがあり、望ましくない⁷⁵⁾。

(2) 議会での議論の可能性

Clarke 裁判官は、上述のように、「合理的に実現可能なできるかぎり早い時期に、この問題が全体的に議会で検討されることを期待する⁷⁶⁾」と述べている。

これに対し、Neuberger 首席裁判官は、「法の支配、公平性、実際の観点から、コモン・ローを一般的に理解されている立場から動かすべきであるという、差し迫った必要性があると、裁判所が納得した場合は、問題点を克服することができる。たしかに、法的助言秘匿特権について現在理解されている制限について一定の懸念があることについての証拠は存在するが、その制限を変更すべきであるという差し迫った必要性を確立する証拠は全くない⁷⁷⁾。」としていることから、議会において法改正をめぐる議論がなされるかどうかは不透明である。議員のなかには法律家が多いため、議会がわざわざ法改正に向けて活動するかどうかを疑問視する向きもある⁷⁸⁾。

最高裁が、法的助言特権を拡大することは、議会の問題であるとしたことを受けて、公認会

73) *Id.* at para. 122.

74) *Id.* at para. 139.

75) *See* Gordon, *supra* note 23, at page 80-81.

76) *See* [2013] UKSC 1 at para. 139.

77) *Id.* at para. 67.

78) *See supra* note 3.

計士協会は、活動の場を裁判所から政治へと移すとした。同協会は、現行の取扱いは、原理に反しており、反競争的である、個人も企業も、弁護士、会計士、その他適切な資格を有する専門家から同じ条件で最良の専門的な助言を得られるべきであると考えている⁷⁹⁾。

(3) 2007 年法的サービス法 (Legal Services Act 2007:LSA)⁸⁰⁾ との関係

プルデンシャルは、「法的助言秘匿特権が法の支配から正当化されており、同特権は、(例えば、納税義務について) 法的助言の提供を受ける依頼人の利益のために存在するのだから、同特権の適用を、助言者が資格を有する会計士の場合には認めず、法律専門職の者の場合に限る理由はない。このことは、課税問題に関する法的助言の大部分は、現在、弁護士よりもむしろ会計士によって提供されているという実情にかがみると、妥当である。」と述べて、主張の根拠の1つとして、2007 年法的サービス法を挙げている⁸¹⁾。

プルデンシャルが、2007 年法的サービス法を根拠として挙げていることについて、Neuberger 首席裁判官は賛同せず、以下のように述べた。

2007 年法的サービス法は、「二つの事実を認めるにすぎない。一つは、法的助言は現在、弁護士以外の多くの専門家によって提供されている。もう一つは、弁護士は、他の専門家とともに働くことができるということである。同法による唯一の変更は、弁護士が他の専門家とパートナーシップを締結できるということである⁸²⁾」と述べて、同法による変更は、多業種共同事務所 (Multi-Disciplinary Practices: MDP)⁸³⁾ が導入されたことによって、弁護士が他の職業の者と協働することができる、ということのみであるとする。

2007 年法的サービス法において多業種共同事務所 (MDP) が導入され、会計士と弁護士が協働して仕事ができるようになった。しかし、そのなかで、法的助言秘匿特権がどのように機能するのが不明確であるとの指摘が、以下のように公認会計士協会からなされている。

「もし、公認会計士により助言が付与された場合でも、その公認会計士が、弁護士の指示と監督の下に行動していた場合、法的助言秘匿特権が適用される (同法 190 条)⁸⁴⁾とされているが、このコンテキストにおいて、指示または監督の意味が不明確である。同法によると、たとえ公認会計士が、特定の税の分野におけるエキスパートであっても、その依頼人は、当該公認会計士が弁護士により監督されていない限り法的助言秘匿特権を受けられないことになる。また、

79) <http://www.ion.icaew.com/moorgateplace/26137>.

80) 手賀・前掲注 (19) 234 頁によると、「法的サービスにおける競争原理をより一層促進すると共に、法的サービスの提供主体ごとに多様化している規制の枠組みを消費者保護の観点から統一的に再構築することを目的として、2007 年、法的サービス法 (Legal Service Act 2007) が成立した」。

81) See [2013] UKSC 1 at para. 26.

82) *Id.* at para. 75

83) 手賀・前掲注 (19) 235 頁によると、「MDP は、法律専門職が法的サービスに限定されない他業種の専門職とともに共同経営を行う形態の共同事務所であり、ワンストップ・サービスの提供の観点から利用者にとって利便性が高いとされ」ている。

監督する弁護士が、資格を得てまだ間もなく、公認会計士が助言した税法分野での経験がほとんどなくとも、当該依頼人は法的助言秘匿特権の適用を受けることができる⁸⁵⁾」ことになり、バランスを欠くとしている。

また、「事務弁護士による監督についての事務弁護士規制局 (The Solicitors Regulation Authority) の指針は抽象的で、一般的な原則や倫理的な条件にかかわるものである。例えば、無資格のスタッフを高い割合で雇用し、それらのスタッフを監督する法的資格を有するメンバーは、ごく少数であるといった法律事務所でも、当該法律事務所の依頼人には特権が付与される。法的サービス法 (LSA) に基づき、新たな業務形態 (Alternative Business Structure: ABS)⁸⁶⁾ の企業は、法律実務長 (Head of Legal Practice: HOLP) を置かなければならない。HOLP は、企業の規制要件に対するコンプライアンスを確保しなければならない。これは、企業内のすべての人を監督しなければならないことを意味する。しかし、この HOLP の監督が、企業内の会計士の助言に適用される特権を発生させるのに十分であるのかについては、明確ではない⁸⁷⁾。」とも述べられている。

公認会計士協会は、「法的サービス法において、多業種共同事務所が導入されたことにより、法的助言が提供される方法は変化している。新しい枠組みのなかで、議会は、早急に、どのように法律専門職特権 (LPP) の問題に取り組むべきかについて解決しなければならない⁸⁸⁾。」と主張している。また、同協会は、進化する法的サービス市場において、最高裁が LAP を基礎づけるとした原則と論理を、どのように確保するのが最良なのかについて検討する⁸⁹⁾、としている。

おわりに

以上、イギリスにおける税務代理の実際を踏まえた上で、法的助言秘匿特権の適用範囲の拡

✓ 84) 手賀・前掲注 (19) 236 頁によると、「MDP のもとでの秘匿特権の範囲という問題に対して、二〇〇七年法的サービス法は、Legal Professional Privilege (すなわち Legal Advice Privilege 及び Litigation Privilege) を一定の場合に拡張する特則を設けて対応した」(第 190 条)。「同条は、①バリスター・ソリシタ以外の者であっても、所定の権限を与えられた者が所定の法的サービスを提供する場合 ((1) 項, (3) 項), 及び②法律家以外の者であっても、法律家の指示と監督のもと法的サービスを提供する場合 ((3) 項, (4) 項) に秘匿特権を保障するものである。これにより、例えば、ソリシタが他の (本来ならば秘匿特権を有しない) 専門職と共同で事務所を運営する場合に、この他の専門職についても一定の条件のもと秘匿特権が認められうることとなる。」

85) <http://www.ion.icaew.com/TaxFaculty/26150>.

86) 吉川精一『英国の弁護士制度』(日本評論社, 2011 年) 156 頁によると、ABS は、「非弁護士を含む幅広い組織」である。ABS のメリットとしては、「法的サービスの消費者に対し、より広い選択、より安い価格、よりよい司法へのアクセス、より大きな利便性と信頼を与える一方で、法的サービスの提供者にも資本導入の容易化、リスクの分散、柔軟性の確保、質の高い非法律職への機会提供など」が挙げられる (同 157 頁)。

87) See *supra* note 85.

88) See *supra* note 79.

89) See *supra* note 85.

大が争われたブルデンシャル租税事件についての同国最高裁判所の判断を検討してきた。

イギリスにおいては、我が国のような国家資格による税理士制度はなく、弁護士や公認会計士が税務を行っている。税にかかわる法的助言を提供している専門家の多くが公認会計士であるという現状を背景に、伝統的に依頼人と弁護士との間の通信に適用されてきた法的助言秘匿特権を、依頼人と公認会計士との間の通信にも拡大適用できるかどうか、司法の場で争われた。同国最高裁は、上訴人の主張に一定の理解を示しつつも、上訴人が求めていることは、①原則の不確実性を招来する、②政策問題にかかわることであり、裁判所ではなく議会に任せるべきである、さらに③議会は同特権に関連する法を制定している、との三つの理由を挙げて、法的助言秘匿特権の適用を公認会計士との間の通信に拡大することはできない、と述べた。

上記①原則の不確実性を招来するとの理由については、Iで検討したように税務代理を行う者が多様であるとの実情から、それらの者の専門性を明確に判断することの難しさが懸念されたと考えられる。

ブルデンシャル租税事件については、イギリス最高裁が、法的助言秘匿特権を法律専門職以外の専門家との間の通信にまで拡大して適用すると従来の原則が不確実なものになってしまう理由について緻密な分析をしている。このなかで、同特権の適用範囲の拡大に伴って生じうる解釈上の諸問題が具体的に指摘されており、参考になる。また、同裁判所は、公共政策の問題は議会に任せるべきだとした上で、立法過程に、調査と協議に関する広範な権限があり、民主的な説明責任が存在すると述べている。イギリスにおけるこのような議会と裁判所の関係性については、同国において確立している議会主権⁹⁰⁾に照らして、さらなる検討が必要である。

最高裁の判断については、弁護士が提供する法的助言と全く同じ内容であっても法的助言が会計士により提供された場合は、法的助言秘匿特権が適用されず、会計士を競争上不当な立場に置くもので公平な市場の実現を阻害するものであるとの批判がある。

また、一部の裁判官から早期の法改正の必要性が述べられているものの、弁護士の議員が多く存在する議会において、そのような取組みがなされるかどうかを疑問視する向きもある。

イギリスにおいて2007年に制定された法的サービス法においては、多業種共同事務所が認められ、会計士と弁護士が協働することが可能となった。この新しい事務所形態において、法的助言秘匿特権の適用範囲に関する議論の展開が注目される。

以上

90) 加藤 紘捷『概説イギリス憲法—由来・展開そして改革へ—』（勁草書房、2002年）121頁によると、「立法部と司法部との関係で、イギリスの裁判所は、アメリカ合衆国と異なり、議会主権が確立しているので、立法部の作る法律を司法審査することはできない。」また、田島 裕『外国法概論』（信山社、2012年）171頁によると、イギリスにおいては、議会と裁判所は「協力関係にあり、違憲立法審査制はとられていない。」

The Extent of the Application of the Legal Advice Privilege

Naoko KATAYAMA

Abstract

This paper aims to deepen understanding of the Legal Advice Privilege through a study of a recent UK Supreme Court judgment made in January 2013. A majority of the Court denied the extension of the privilege to advice from accountants. This paper reviews the basis of the privilege and the changing circumstances surrounding the provision of tax advice. Such a review will be of relevance to Japan amid the increasing need for further study on the privilege, particularly in the field of patent and antitrust laws.